ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)
16 september 2004 *

In zaak C-382/02,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG,

ingediend door het Vestre Landsret (Denemarken), bij beschikking van 9 oktober 2002, ingekomen bij het Hof op 23 oktober 2002, in de procedure

Cimber Air A/S

tegen

Skatteministerium,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: C.W.A. Timmermans, kamerpresident, C. Gulmann, J.-P. Puissochet (rapporteur), J.N. Cunha Rodrigues en N. Colneric, rechters,

* Procestaal: Deens.

advocaat-generaal: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
griffier: H. von Holstein, adjunct-griffier,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 4 maart 2004,

gelet op de opmerkingen van:

— Cimber Air A/S, vertegenwoordigd door R. Mikelsons, advokat,

— de Deense regering en het Skatteministerium, vertegenwoordigd door J. Molde als gemachtigde, bijgestaan door P. Biering, advokat,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa en N. B. Rasmussen als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 25 maart 2004,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 15, punten 6, 7 en 9, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de onderneming Cimber Air A/S en het Skatteministerium (Deens ministerie van Financiën) over een verzoek om teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") op leveringen aan luchtvaartuigen, waarvoor de Deense BTW-wet geen recht op teruggaaf verleent.

Toepasselijke bepalingen

Bepalingen van gemeenschapsrecht

3 Artikel 15 van de Zesde richtlijn, dat de vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap, voor met uitvoer gelijkgestelde handelingen en voor internationaal vervoer regelt, bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de volgende handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

1. de levering van goederen die door of voor rekening van de verkoper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Gemeenschap;

2. de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in het binnenland gevestigde koper worden verzonden of vervoerd buiten de Gemeenschap, met uitzondering van door de koper zelf vervoerde goederen bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privé-gebruik;

[...]

6. de levering, de verbouwing, de reparatie, het onderhoud, de bevrachting en de verhuur van luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer, alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de voorwerpen die met deze luchtvaartuigen vast verbonden zijn of die voor hun exploitatie dienen;

7. de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de in punt 6 bedoelde luchtvaartuigen;

[...]

9. andere diensten dan bedoeld in punt 6, welke verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van de daar bedoelde luchtvaartuigen en hun lading;

[...]"

Bepalingen van nationaal recht

4 De regels voor vrijstelling van BTW zijn vervat in de lov om merværdiafgift (BTW-wet) van 16 augustus 2000 (hierna: „wet van 16 augustus 2000"). In deze wet is de BTW-heffing over leveringen aan luchtvaartmaatschappijen geregeld.

5 Artikel 34, lid 1, van de wet van 16 augustus 2000, betreffende de BTW-vrijstellingen voor leveringen aan bepaalde luchtvaartuigen, luidt:

„De volgende leveringen van goederen en diensten zijn van belasting vrijgesteld:

[...]

7. [...] de noodzakelijke uitrusting voor gebruik aan boord van luchtvaartuigen en schepen op buitenlandse reizen, met uitzondering van sportvliegtuigen [...], alsmede diensten die ten behoeve van dergelijke luchtvaartuigen worden verricht [...];

8. de verkoop en de verhuur van luchtvaartuigen [...], met uitzondering van sportvliegtuigen en pleziervaartuigen;

9. de reparatie, het onderhoud en de verbouwing van de in punt 8 bedoelde luchtvaartuigen [...], alsmede de levering, de verhuur, de reparatie en het onderhoud van de vaste uitrusting daarvan;

[...]

16. de levering van goederen voor bevoorrading en van andere benodigdheden aan bevoorradingsbedrijven, alsmede aan schepen of luchtvaartuigen voor gebruik aan boord of verkoop aan passagiers, in overeenstemming met de douanewetgeving."

6 Krachtens de bepalingen van artikel 34, lid 1, punten 7 en 16, van de wet van 16 augustus 2000 zijn:

— start- en landingsheffingen,

— brandstoffen,

— catering,

— handling van bagage,

„leveringen" en „diensten" in de zin van artikel 15, punten 7 en 9, van de richtlijn, die slechts van BTW zijn vrijgesteld indien deze handelingen plaatsvinden voor een vlucht naar het buitenland.

7 Wat de aankopen voor internationale vluchten, inclusief transitvluchten, betreft, kan de betaalde BTW krachtens artikel 45, lid 3, van de wet van 16 augustus 2000 worden teruggegeven, hetgeen niet het geval is voor de aankopen voor binnenlandse vluchten.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vragen

8 Cimber Air A/S is een luchtvaartmaatschappij die hoofdzakelijk luchtvervoer op Europese regionale lijnvluchten verricht, in samenwerking met haar twee partners SAS en Lufthansa. Zij verricht binnenlandse vluchten in Denemarken alsook internationale vluchten tussen Denemarken en het buitenland. Voorts exploiteert zij lijnvluchten waarvan vertrek- en aankomstplaats in het buitenland liggen.

9 In het hoofdgeding is het Skatteministerium van mening dat geen BTW-vrijstelling kan worden verleend voor bepaalde leveringen aan luchtvaartuigen van Cimber Air A/S op binnenlandse vluchten, dus tussen luchthavens in Denemarken, aangezien de vrijstelling enkel geldt voor luchtvaartuigen op internationale vluchten. Volgens

Cimber Air A/S daarentegen moet de vrijstelling gelden voor alle leveringen voor luchtvaartuigen op binnenlandse vluchten aangezien zij zich hoofdzakelijk toelegt op het internationale vervoer.

10 Cimber Air A/S heeft derhalve bij het Vestre Landsret beroep ingesteld teneinde het Skatteministerium te doen erkennen dat de goederen en de diensten die haar na 30 april 2001 zijn geleverd, van BTW zijn vrijgesteld, aangezien haar activiteit hoofdzakelijk uit internationaal vervoer bestaat.

11 Voorts vorderde Cimber Air A/S veroordeling van het Skatteministerium tot teruggaaf van de BTW die zij volgens haar ten onrechte heeft betaald. Dit bedrag is de BTW die Cimber Air A/S aan haar leveranciers heeft betaald voor diverse leveringen voor uitsluitend binnenlandse vluchten of met betrekking tot deze vluchten.

12 Partijen strijden over de vraag of de bepalingen van artikel 15, punten 7 en 9, van de Zesde richtlijn, juncto artikel 15, punt 6, eraan in de weg staan dat BTW wordt geheven over leveringen ten behoeve van de luchtvaartuigen van Cimber Air A/S op binnenlandse vluchten, wanneer de maatschappij hoofdzakelijk internationale vluchten verzorgt.

13 In deze omstandigheden heeft het Vestre Landsret besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moeten de bepalingen van artikel 15, punten 7 en 9, juncto artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn (richtlijn 77/388/EEG van de Raad) aldus worden

uitgelegd dat een lidstaat het recht heeft geen BTW-vrijstelling te verlenen voor leveringen ten behoeve van vliegtuigen die op een binnenlandse route vliegen, ongeacht of de luchtvaartmaatschappij die dit luchtvaartuig gebruikt, zich hoofdzakelijk toelegt op het internationale vervoer, of is deze lidstaat verplicht om dergelijke leveringen van BTW vrij te stellen?

2) In laatstbedoeld geval, welke criteria, bijvoorbeeld omzet, stoelkilometers, passagierskilometers of aantal passagiers of vluchten, zijn beslissend om te kunnen uitmaken of een luchtvaartmaatschappij zich hoofdzakelijk toelegt op het internationale vervoer in de zin van artikel 15, punt 6?"

De eerste vraag

14 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de bepalingen van artikel 15, punten 6, 7 en 9, van de Zesde richtlijn aldus moeten worden uitgelegd dat de in deze bepalingen bedoelde leveringen en diensten voor luchtvaartuigen die binnenlandse vluchten verrichten maar worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer, van BTW zijn vrijgesteld.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

15 De Deense regering stelt dat artikel 15 van de Zesde richtlijn betrekking heeft op vrijstelling bij uitvoer uit de Gemeenschap, zodat de punten 7 en 9 van dit artikel

enkel kunnen doelen op leveringen of diensten voor internationale vluchten, en dat deze voorwaarde voor elke vlucht wordt beoordeeld. Punt 6 van hetzelfde artikel, volgens hetwelk de in dit artikel bedoelde leveringen of diensten moeten worden beoordeeld op basis van de belangrijkste activiteiten van de luchtvaartmaatschappij, vormt slechts een uitzondering ten opzichte van artikel 15 zoals dit in zijn geheel wordt uitgelegd.

16 Tot staving van haar uitlegging wijst de Deense regering erop dat de vrijstellingen in het binnenland in de bepalingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn omschreven. Leveringen voor binnenlandse vluchten zijn volgens dit artikel evenwel niet vrijgesteld, hetgeen mede bevestigt dat de bepalingen van artikel 15, sub 7 en 9, van deze richtlijn geen betrekking hebben op leveringen of diensten ten behoeve van de luchtvaartuigen die op binnenlandse vluchten worden gebruikt, zelfs indien de maatschappij waartoe zij behoren, zich hoofdzakelijk op internationale vluchten toelegt.

17 Deze mening wordt gedeeld door de Commissie, die bovendien opmerkt dat de bepalingen van de Zesde richtlijn betreffende de belastingvrijstellingen omwille van het beginsel van fiscale neutraliteit strikt moeten worden uitgelegd. Volgens dit beginsel moeten alle nationale transporten fiscaal gelijk worden behandeld.

18 De Commissie erkent dat artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn uitdrukkelijk afwijkt van het beginsel van fiscale neutraliteit maar uit de ontstaansgeschiedenis van de richtlijn blijkt volgens haar niet dat de punten 7 en 9 van dit artikel een dergelijke afwijking toestaan, zodat de in deze punten bedoelde belastingvrijstelling enkel kan worden verleend voor leveringen en andere diensten ten behoeve van luchtvaartuigen die uitsluitend in het internationale vervoer worden gebruikt.

19 Cimber Air A/S, die ter terechtzitting door de Duitse regering is ondersteund, legt de bepalingen van artikel 15, punten 7 en 9, van de Zesde richtlijn anders uit. Volgens haar is de BTW-vrijstelling voor de in deze bepalingen bedoelde handelingen van toepassing op luchtvaartuigen die een binnenlandse vlucht verrichten, wanneer de luchtvaartmaatschappij waartoe zij behoren, zich hoofdzakelijk op het betaalde internationale vervoer toelegt.

20 Cimber Air A/S en de Duitse regering rechtvaardigen de aantasting van het beginsel van fiscale neutraliteit door de moeilijkheden om, wanneer een luchtvaartuig binnenlandse én internationale vluchten verricht, uit te maken welk deel van de handelingen moet worden vrijgesteld en welk deel aan BTW moet worden onderworpen.

21 Het beslissende criterium, dat de voorrang geeft aan de letter van de tekst boven het beginsel van fiscale neutraliteit, om de vrijstelling toe te passen op de in artikel 15, punten 7 en 9, van de Zesde richtlijn bedoelde leveringen en andere diensten, is volgens hen dan ook het feit dat het luchtvaartuig waarvoor de vrijstelling geldt, toebehoort aan een luchtvaartmaatschappij die zich hoofdzakelijk op het internationale vervoer toelegt. Dit criterium maakt een eenvoudige en samenhangende toepassing van de in artikel 15, punten 6, 7 en 9, van de Zesde richtlijn gestelde regels mogelijk.

22 Op basis van deze uitlegging komt Cimber Air A/S voor het hoofdgeding tot de conclusie dat de Deense regeling en de toepassing daarvan, waardoor de vrijstelling enkel geldt voor de luchtvaartuigen die internationale vluchten verrichten, onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht.

Antwoord van het Hof

23 De vrijstellingen zijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht, die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke BTW-stelsel moeten worden geplaatst (zie met name arresten van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 18; 5 juni 1997, SDC, C-2/95, Jurispr. blz. I-3017, punt 21, en 10 september 2002, Kügler, C-141/00, Jurispr. blz. I-6833, punt 25).

24 Dit stelsel berust met name op twee beginselen. Om te beginnen wordt BTW geheven over elke dienst en over elke levering van goederen die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht. Voorts verzet het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen dat ondernemers die dezelfde handelingen verrichten, verschillend worden behandeld inzake de BTW-heffing.

25 Om deze redenen is het Hof van oordeel dat, hoewel vaststaat dat de Zesde richtlijn kan voorzien in vrijstellingen die afdoen aan de in het vorige punt genoemde beginselen, deze vrijstellingen strikt moeten worden uitgelegd (zie in die zin arrest SDC, reeds aangehaald, punt 20; arrest van 7 september 1999, Gregg, C-216/97, Jurispr. blz. I-4947, punt 12, en arrest Kügler, reeds aangehaald, punt 28).

26 In casu bepaalt artikel 15, punten 7 en 9, van de Zesde richtlijn dat de levering van goederen, bestemd voor de bevoorrading van de in punt 6 van dit artikel bedoelde luchtvaartuigen, en de andere diensten dan bedoeld in dit punt 6, welke worden verricht voor de rechtstreekse behoeften van deze luchtvaartuigen en hun lading, van BTW zijn vrijgesteld.

27 Artikel 15, punt 6, betreft „luchtvaartuigen die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer".

28 Anders dan de Commissie en de Deense regering stellen, heeft de in artikel 15 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstelling in de punten 7 en 9 alsook in punt 6 daarvan uitdrukkelijk betrekking op de binnenlandse vluchten van luchtvaartuigen die worden gebruikt door maatschappijen welke hoofdzakelijk internationale activiteiten verrichten.

29 De door de Commissie aangehaalde omstandigheid dat de vrijstellingen in het binnenland van een lidstaat zijn omschreven in artikel 13 van de Zesde richtlijn en dat de voorwaarden voor vrijstelling van artikel 15 van deze richtlijn volledig zijn geharmoniseerd, kan niet tot gevolg hebben dat aan artikel 15 een andere betekenis wordt verleend dat die welke duidelijk uit de tekst daarvan blijkt.

30 Derhalve moet op de eerste vraag worden geantwoord dat artikel 15, punten 6, 7 en 9, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de hierin bedoelde leveringen van goederen en diensten voor luchtvaartuigen die binnenlandse vluchten verrichten maar worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer, van BTW zijn vrijgesteld.

De tweede vraag

31 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen welke criteria moeten worden gehanteerd om uit te maken of een luchtvaartmaatschappij zich hoofdzakelijk toelegt op het internationale vervoer.

Bij het Hof ingediende opmerkingen

32 Volgens de Commissie en de Deense regering hoeft deze vraag niet te worden beantwoord, gelet op het antwoord dat op de eerste vraag moet worden gegeven.

33 Volgens Cimber Air A/S moet het in artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn gebruikte woord „hoofdzakelijk" worden beoordeeld op basis van het totale internationale vervoer van een luchtvaartmaatschappij, door rekening te houden met het element tijd alsmede door een onderzoek van de criteria productie en verkoop.

34 Cimber Air A/S meent dat het aandeel van het internationale vervoer over een lange periode moet worden vastgesteld zodat, ingeval een luchtvaartmaatschappij zich verschillende jaren hoofdzakelijk op het internationale vervoer heeft toegelegd en deze activiteit in een bepaald jaar is verminderd, dit voor de luchtvaartuigen van deze maatschappij in dat jaar niet mag leiden tot een andere fiscale behandeling inzake BTW.

35 Met betrekking tot de criteria om de omvang van het internationale vervoer van een luchtvaartmaatschappij te bepalen, stelt Cimber Air A/S voor, de productie in stoelkilometer te meten, op basis waarvan het aandeel van de internationale vluchten in de omzet kan worden vastgesteld.

36 Volgens de onderneming geven indicatoren als het aantal betalende passagiers en het aantal vluchten de omvang van de activiteit van een luchtvaartmaatschappij niet even nauwkeurig aan.

Antwoord van het Hof

37 Om de in de punten 23 tot en met 25 van het onderhavige arrest aangehaalde redenen heeft het begrip „maatschappij die zich hoofdzakelijk toelegt op het internationale vervoer" een communautaire strekking en moet het, voorzover het als grondslag voor BTW-vrijstellingen dient, strikt worden uitgelegd.

38 Bij deze uitlegging moet rekening worden gehouden met het verschil tussen een aantal taalversies van de betrokken bepaling. De Franse, de Italiaanse, de Spaanse en de Portugese taalversie van artikel 15, punt 6, van de Zesde richtlijn gebruiken het woord „essentiellement" of een equivalent daarvan, terwijl de Deense, de Duitse, de Engelse en de Nederlandse taalversie respectievelijk de woorden „hovedsageligt", „hauptsächlich", „chiefly" en „hoofdzakelijk" gebruiken. Volgens de bewoordingen van laatstgenoemde taalversies doelt de betrokken bepaling op luchtvaartmaatschappijen waarin het internationale vervoer enkel een overwicht heeft ten opzichte van het niet-internationale vervoer, terwijl volgens eerstgenoemde versies het internationale vervoer de bijna uitsluitende activiteit van deze maatschappijen moet vormen.

39 Uit dit onderzoek kan worden afgeleid dat als maatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer, in elk geval die maatschappijen moeten worden aangemerkt wier niet-internationale activiteiten aanzienlijk minder omvangrijk zijn dan hun internationale activiteiten.

40 Op de tweede vraag moet worden geantwoord dat het aan de nationale rechter staat, het respectieve belang van het aandeel van de internationale activiteit en van de niet-internationale activiteit van deze maatschappijen te beoordelen. Voor deze beoordeling kan rekening worden gehouden met alle gegevens die een aanwijzing geven van het relatieve belang van de betrokken vervoersactiviteit, met name de omzet.

Kosten

41 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De kosten door andere dan deze partijen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen.

Het Hof van Justitie (Tweede kamer) verklaart voor recht:

1) **Artikel 15, punten 6, 7 en 9, van richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, — moet aldus worden uitgelegd dat de hierin bedoelde leveringen van goederen en diensten voor luchtvaartuigen die binnenlandse vluchten verrichten maar worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen welke zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer, van BTW zijn vrijgesteld.**

2) **Het staat aan de nationale rechter het respectieve belang van het aandeel van de internationale activiteit en van de niet-internationale activiteit van deze maatschappijen te beoordelen. Voor deze beoordeling kan rekening worden gehouden met alle gegevens die een aanwijzing geven van het relatieve belang van de betrokken vervoersactiviteit, met name de omzet.**

•

Ondertekeningen